

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MÉRELIN BECKER

**CUSTOS NO CULTIVO DO TABACO: UM ESTUDO EM UMA PEQUENA
PROPRIEDADE LOCALIZADA NO MUNICÍPIO DE TIMBÉ DO SUL/SC**

CRICIÚMA

2018

MÉRELIN BECKER

**CUSTOS NO CULTIVO DO TABACO: UM ESTUDO EM UMA PEQUENA
PROPRIEDADE LOCALIZADA NO MUNICÍPIO DE TIMBÉ DO SUL/SC**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado
para obtenção do grau de Bacharela no curso
de Ciências Contábeis da Universidade do
Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador(a): Prof. (a) Ma. Andréia Cittadin

CRICIÚMA
2018

MÉRELIN BECKER

**CUSTOS NO CULTIVO DO TABACO: UM ESTUDO EM UMA PEQUENA
PROPRIEDADE LOCALIZADA NO MUNICÍPIO DE TIMBÉ DO SUL/SC**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado
pela Banca Examinadora para obtenção do
Grau de Bacharela, no Curso de Ciências
Contábeis da Universidade do Extremo Sul
Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa
em Contabilidade de Custos.

Criciúma, 07 de dezembro de 2018.

BANCA EXAMINADORA

Prof. ^a Andréia Cittadin - Mestra – Universidade do Extremo Sul Catarinense -
Orientadora

Prof. Manoel Vilsonei Menegalli - Esp.- Universidade do Extremo Sul Catarinense
Examinador

Prof. Sérgio Mendonça da Silva – Mestre - Universidade do Extremo Sul Catarinense
Examinador

**Dedico a vocês, pai e mãe, que são a base
de tudo em minha vida e meus melhores
amigos.**

AGRADECIMENTOS

Grata primeiramente a Deus que se não fosse por Ele eu não teria chegado até aqui. Aos meus queridos e amados pais, Lucenir Aparecida Bonfante Becker e Claudenor Becker que me ensinaram o amor, a persistência e a humildade. A minha amada irmã Priscila Becker, que entendeu exatamente tudo o que eu passei. Ao meu irmãozinho Arthur Bonfante Becker que me deixava abraçá-lo para recuperar minhas forças. Ao meu namorado Alison Augusto Manenti, por sempre estar presente ao meu lado e pela paciência que trabalhamos juntos nestes 4 anos e meio.

Agradeço a minha amiga Letícia Bortoluzzi, que passou horas e horas escutando minhas lamentações, seja no trabalho, na faculdade, no ônibus e até mesmo em sua casa. Aos meus queridos: Eduardo Tramontin Castanha e Deisielle da Silva Miotto, não tenho nem palavras para expressar o quanto vocês me ajudaram nessa trajetória acadêmica como colegas e amigos.

Quero agradecer a minha orientadora Andréia Cittadin por toda a paciência e zelo comigo e com meu trabalho.

E a todos os professores do curso que contribuíram para que eu chegasse até aqui o meu muito obrigada!

**“Vá firme na direção das suas metas,
porque o pensamento cria, o desejo atrai e a
fé realiza.”**

Lauro Trevisan



CUSTOS NO CULTIVO DO TABACO: UM ESTUDO EM UMA PEQUENA PROPRIEDADE LOCALIZADA NO MUNICÍPIO DE TIMBÉ DO SUL/SC

Mérelin Becker¹

Andréia Cittadin²

RESUMO: Independentemente do ramo de atuação ter conhecimento sobre os custos é fundamental para tomada de decisões e condução dos negócios. O presente estudo tem como objetivo analisar os custos na produção de tabaco em uma propriedade do município de Timbé do Sul/SC. Para isto, foi elaborada pesquisa de abordagem qualitativa descritiva, realizada por meio de estudo de caso, pesquisa documental e entrevista semiestruturada. Para tanto, foram coletados os dados das notas fiscais de venda e dos gastos, bem como anotações do produtor da safra de 2017/2018. Identificou-se as etapas do processo produtivo; os custos de cada etapa e realizou-se a análise de custo/volume/lucro. Os resultados apontaram que o processo produtivo possui três macro etapas: a) Pré-plantio; b) Plantio, Cultivo e Colheita; c) Pós-Plantio. Os custos totais da safra somaram R\$ 44.470,43; o maior gasto da safra foi a mão de obra que representou 46,78% dos custos totais; o lucro obtido representa 17,03% da receita; o Ponto de Equilíbrio Contábil encontrado foi de R\$ 37.880,57; o Ponto de Equilíbrio Econômico não pôde ser atingido, pois necessitava de um valor mínimo de venda de R\$ 101.843,36; a Margem de Segurança encontrada representou 36,31% da receita total. O produtor no momento não consegue reduzir seus custos fixos por esses serem compostos pela mão de obra própria e a depreciação. Conclui-se que o uso da gestão de custos nas propriedades agrícolas é extremamente importante para obter melhores resultados, tendo em vista que essa atividade apresenta especificidades que não podem ser controladas pelo produtor.

PALAVRAS – CHAVE: Custos na Agricultura Familiar. Análise Custo/Volume/Lucro. Fumicultura.

AREA TEMÁTICA: Tema 04 – Contabilidade de Custos

1 INTRODUÇÃO

O Brasil foi considerado líder na exportação de tabaco em 2016, pois exportou 483 mil toneladas, que rendeu US\$ 2,12 bilhões. Foram 90 países que adquiriram o tabaco brasileiro, destacando-se a União Europeia, como o maior mercado comprador (SINDITABACO, 2017).

Além disso, o mercado do tabaco apresenta mudanças, uma vez que além do cigarro comum são utilizados outros produtos como cigarro eletrônico,

¹ Acadêmica do curso de Ciências Contábeis da UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.

² Professora Mestra, UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.



vaporizadores, produtos de tabaco aquecido, que estão sendo desenvolvidos, como Produtos da Nova Geração. Nesse cenário, é possível afirmar que o mercado do tabaco é considerado em desenvolvimento com importante papel socioeconômico, pois gera vários postos de trabalho e movimentam as exportações (SOUZA CRUZ, 2018).

Dados da Associação dos Fumicultores do Brasil (AFUBRA) (2018) mostram que a fumicultura gera 2.137.158 empregos, dentre os quais, de forma direta 657.158 são gerados nas lavouras e 40.000 nas indústrias; e de forma indireta em diversos setores são 1.440.000 empregos, tal situação contribui para amenizar a preocupação mundial em relação ao desemprego.

A maior parte do tabaco exportado é cultivado na região sul do Brasil. Do montante produzido no país, a região sul é responsável por cerca de 98% do total e engloba 574 municípios dos 1.191 envolvidos (SINDITABACO, 2017). Em 2016 foram 144.320 famílias envolvidas na produção de tabaco no sul do país e em 2017 o número de famílias sulistas produtoras cresceu para 150.240. O tamanho, em média, das propriedades produtoras na safra de 2016/2017 é 14,2 hectares de extensão (AFUBRA, 2018). Nota-se que o cultivo é realizado na maioria por pequenas propriedades, ou seja, pequenos produtores (SINDITABACO, 2018).

Em termos de receita, de acordo com a AFUBRA (2018), na safra 2015/2016 o cultivo do tabaco representou 48% da renda dos produtores; e na safra 2016/2017 subiu para 51%.

No entanto, a gestão das pequenas propriedades rurais é deficitária. Segundo Clemente, Gutervil e Taffarel (2012) os custos agrícolas que envolvem a produção são poucos conhecidos, causando uma deficiência na administração do negócio. Para Callado e Callado (1999) a contabilidade rural é um instrumento administrativo pouco utilizado pelos produtores rurais. Porém, independentemente do meio que se insere, uma administração eficaz e participativa é sempre desejada para tornar a atividade rentável, até mesmo para a gestão de pequenas propriedades rurais.

Procópio (1996) afirma que embora os administradores rurais tenham relatórios contábeis nem sempre possuem conhecimento adequado para interpretá-los a fim de tomar decisões. Alguns mantêm a Contabilidade apenas para fornecer dados na declaração de Imposto de Renda. E, embora necessite de muitas informações sobre desempenho, tanto físico quanto financeiro, o registro dessas informações está apenas em anotações informais ou na própria memória do produtor. Nas propriedades rurais produtoras de tabaco localizados no sul de Santa Catarina essa situação não é diferente.

Assim, tendo em vista a carência de conhecimento dos custos no meio rural, surgiu a seguinte questão de pesquisa: quais os custos envolvidos no cultivo de tabaco em uma pequena propriedade do sul catarinense? Essa pesquisa tem como objetivo geral analisar os custos na produção de tabaco da safra 2017/2018 em uma propriedade localizada no município de Timbé do Sul/SC. Para atingir o objetivo geral tem-se os seguintes objetivos específicos: i) descrever as etapas de cultivo do tabaco; ii) identificar os custos da produção da safra 2017/2018 e; iii) verificar a lucratividade da produção no período investigado pelo método de custeio variável.

O propósito deste artigo é auxiliar o produtor rural no gerenciamento do negócio, visto que o preço do tabaco é determinado pelo mercado. Acredita-se que ao oportunizar melhor controle dos custos, o produtor encontrará resultados capazes



de contribuir para redução dos gastos e consequentemente aumentar sua lucratividade. Callado e Almeida (2005) ressaltam que os custos de produção agrícola tem sido uma constante preocupação dos pesquisadores que se empenham em estudar o tema nas mais variadas culturas, para auxiliar os gestores na tomada de decisão. No que diz respeito ao tabaco, no entanto, o resultado do estudo realizado por Clemente et al (2012), em que analisou a percepção dos fumicultores em relação aos custos de produção, mostrou que o controle dos custos é precário e que raramente é formalizado.

Além disso, essa pesquisa visa nortear gestores de outras propriedades que produzem tabaco, pois a produção de tabaco é predominante na região. Assim é possível contribuir com o fortalecimento desses produtores, que resultará na geração de mais emprego e renda para a região. Nota-se também a contribuição teórica do estudo, pois em uma breve pesquisa na base de dados do Congresso Brasileiro de Custos com o emprego da palavra chave de “custeio variável”, método empregado no desenvolvimento da pesquisa, houve apenas 12 artigos encontrados voltados à agricultura, contudo nenhum dos artigos listados tem como foco de custos na produção de tabaco. Portanto este trabalho visa contribuir com a identificação dos custos na produção do tabaco e com futuras pesquisas sobre a temática.

Este artigo está estruturado em cinco seções: a primeira sendo esta seção introdutória, a segunda com referencial teórico que abordará conceitos para melhor entendimento da pesquisa; a terceira trará os procedimentos metodológicos; na quarta seção tem-se as análises dos resultados e; na quinta e última seção as considerações finais, limitações da pesquisa e sugestão para futuros estudos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção faz-se necessário conceituar os principais assuntos utilizados no processo de análises dos custos de uma propriedade rural. Por isso a seção trata de conceitos de custos, bem como suas terminologias, classificações e métodos de custeio, enfocando o Custeio Variável.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

No início da civilização os bens naturais eram usados pelo homem no estado que se encontravam na natureza ou com ajustes feitos pelo próprio homem ou familiares. Com o desenvolvimento da humanidade, no entanto, surgiu o sistema de trocas desses bens naturais, dando origem a empresas rudimentares e artesanais para comercializar esses bens produzidos (DUTRA, 2003).

Após a Revolução Industrial, no século XVIII, surgiu a contabilidade de custos para atender as empresas industriais. Devido à mudança do sistema produtivo, as indústrias precisavam de informações contábeis diferentes, pois haviam começado a transformar os insumos em novos produtos (STARK, 2007). Assim, as funções iniciais da contabilidade de custos eram centradas na valorização dos estoques e apuração dos resultados nas indústrias (MARTINS, 2010).

Atualmente, a contabilidade de custos é largamente utilizada, não apenas em indústrias. Ela está vinculada a funções essenciais de planejamento e controle, para subsidiar a tomada de decisões (MARTINS, 2010). Nessa mesma linha de



pensamento, Santos (2011), defende a ideia de que qualquer negócio necessita de controle, transformando-se em informação contábil para a tomada de decisão.

A contabilidade de custo tem se tornado um tema relevante, dado o momento em que as empresas começaram a buscar melhores instrumentos gerenciais, eficiência e eficácia para tomar decisões importantes frente ao mercado competitivo (COLAURO; BEUREN; ROCHA, 2004).

Devido às dúvidas que surgem quanto às terminologias utilizadas na área de custos, foram conceituadas as principais nomenclaturas. O Quadro 1 expõe esses termos e seus significados.

Quadro 1 – Terminologias de custos

Terminologias	Definição
Gasto	Todo valor pago ou assumido pela empresa no exercício de suas operações.
Custo	São os gastos consumidos na produção.
Despesa	São os gastos referentes à comercialização do produto e administração do negócio.
Desembolso	É o pagamento do gasto. Desembolsar. Quitar.
Perda	São os gastos anormais, sem intenção de obtenção de receitas.
Investimento	São os gastos ativados em função de sua vida útil ou de benefício atribuíveis a futuros períodos.
Desperdício	São gastos que não adicionam valor aos produtos, como itens defeituosos e movimentação desnecessária.

Fonte: Adaptado de Dutra (2003); Martins (2010); Bornia (2010).

Segundo Megliorini (2007), para os custos serem apurados eles precisam passar por uma classificação. Para determinar o custo de cada produto fabricado classificam-se em custos diretos e indiretos. Em relação ao seu comportamento em diferentes volumes de produção estes são classificados em custos fixos e custos variáveis.

Os custos diretos são aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos, para isso basta ter uma medida de consumo, como o consumo de matéria-prima, as embalagens e a mão de obra direta. Os custos indiretos são aqueles que não têm uma medida concreta e para alocar ao produto é necessário estimar, por meio de rateio. É o que acontece no caso do aluguel, do salário dos supervisores, depreciação (MARTINS, 2010).

Dutra (2003), afirma que indireto é o custo que não pode ser apropriado diretamente ao produto e serviços e necessita de rateio. O autor define o rateio como uma divisão proporcional dos custos em várias funções, levando em conta que ocorre na mesma proporção para cada função.

Os custos fixos são aqueles que não variam com o volume de produção, por exemplo, o aluguel, salário dos supervisores, depreciação pelo método linear e outros. Os custos variáveis são aqueles que variam de acordo com o volume de produção, como a matéria prima e outros (STARK, 2007).

Para alocar os custos aos produtos existem diferentes métodos de custeio apresentados pela literatura, que são utilizados em todo tipo de organizações,



capazes de fornecer várias informações no intuito de oportunizar a redução de custos e melhorar a linha de produção (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Santos (2011) apresenta o custeio por absorção, também conhecido por *full cost*, e o custeio marginal, chamado custeio variável. O custeio por absorção considera todos os custos de produção. Os custos fixos (diretos e indiretos) são rateados aos produtos, por isso esse método é falho, pois apesar de parecer lógico, as alocações podem ser um tanto arbitrarias e enganosas. Ainda assim, este é um dos métodos que atende as exigências da contabilidade societária.

No método de custeio variável apropriam-se aos produtos apenas os custos variáveis, os custos fixos são utilizados diretamente no resultado da empresa, com o mesmo tratamento das despesas (SANTOS, 2011). Segundo Megliorini (2007), estes dois métodos utilizam os mesmos dados da produção e dos custos, a única diferença é o tratamento dos custos fixos.

Stark (2007) colabora afirmando que o custeio por absorção utiliza todos os custos variáveis da produção e uma parcela dos custos fixos alocados na produção. E o custeio variável utiliza apenas os custos variáveis da produção, fazendo com que os custos fixos totais sejam debitados contra o lucro do período.

2.2 CUSTEIO VARIÁVEL

Em 1936, surgiu nos Estados Unidos o termo Custeio Direto, um método de custeio que visava atender as necessidades da empresa, contribuindo na tomada de decisões estratégicas. Tendo em vista que utilizavam apenas os custos diretos, tratando os custos indiretos como despesas e levando diretamente para o resultado do período, criou-se o termo Custeio Direto. Antigamente os custos diretos se comportavam como variáveis e os indiretos como fixos. Com a evolução, os custos diretos deixaram de ser exclusivamente variáveis, assim como os indiretos deixaram de ser apenas fixos, surgiu então o novo termo Custeio Variável (DUTRA, 2003).

Stark (2007) afirma que o custeio variável é método mais simples. Muito utilizado como instrumento na tomada de decisão pelos gestores. Para Martins (2011) o custeio variável fere os princípios contábeis, como o de competência, pois se forem confrontados todos os custos fixos incorridos diretamente no resultado da empresa, não estará sendo considerados os produtos que ainda não foram vendidos. Mesmo assim a empresa pode utilizar este método internamente com finalidades gerenciais.

Os custos fixos apropriados não são de grande utilidade para fins gerenciais, primeiramente pelos custos fixos existirem independentemente de haver produção de determinada unidade ou produto. Em segundo lugar, não dizem respeito a um produto específico, até mesmo por serem distribuídos por critérios de rateio a cada unidade. Além disso, dependem do volume produzido para determinar a parcela de custo fixo de cada unidade, sendo que quanto maior o volume produzido menor o custo fixo por unidade (MARTINS, 2011).

Algumas perguntas constantes dos gestores referentes a preço de venda, volumes de produção e de vendas, são atendidas com a utilização do método de custeio variável. Logo, esse método, traz a vantagem de evidenciar a viabilidade econômico-financeira por meio do ponto de equilíbrio e a análise da margem de lucro, além de colaborar na elaboração de orçamento (DUTRA, 2003).



Para Bornia (2010), a análise do custo-volume-lucro da empresa é realizada com a utilização do custeio variável. Para que essa análise possa ser realizada existem três componentes essenciais: i) Margem de Contribuição; ii) Ponto de Equilíbrio; iii) Margem de Segurança (WERNKE, 2005).

A Margem de Contribuição Unitária, segundo Bornia (2010), é a parcela de preço de venda por produto que sobra para cobrir custos e despesas fixos e gerar lucro. Para calculá-la tem-se a expressão exposta no Quadro 2.

Quadro 2 – Margem de Contribuição

$\text{Margem de Contribuição Unitária} = \frac{\text{Preço Unitário} - \text{Custos e Despesas Variáveis Unitários}}{\text{Unitários}}$
--

Fonte: Adaptado de Bornia (2010).

A Margem de Contribuição Total do período é encontrada com o montante da receita diminuído dos custos e despesas variáveis totais. Quanto maior for o resultado encontrado da Margem de Contribuição melhor será para a empresa (BORNIA, 2010).

O Ponto de Equilíbrio ocorre quando a empresa produz o necessário para gerar receita equivalente ao valor dos custos, ou seja, não há lucro, mas também não há prejuízo (DUTRA, 2003). Bornia (2010) aponta a expressão para cálculo do Ponto de Equilíbrio em unidades físicas e monetárias ilustrados no Quadro 3.

Quadro 3 – Ponto de Equilíbrio Contábil

$Q_0 = \frac{CDFT}{mc}$
$R_0 = Q_0 \times p$
<p>Em que:</p> <p>Q_0 = Ponto de Equilíbrio em unidades físicas</p> <p>CDFT = custos e despesas fixos totais</p> <p>mc = Margem de Contribuição Unitária</p> <p>R_0 = Ponto de Equilíbrio em unidades monetárias</p> <p>p = preço de venda</p>

Fonte: Adaptado de Bornia (2010).

Nota-se que nesse momento a entidade não obtém lucro nem prejuízo, logo atinge o Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC). Tem-se também o Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF) que representa o valor capaz de cobrir todos os custos e despesas variáveis, bem como os custos fixos e as dívidas bancárias, exceto a depreciação que não caracteriza-se como uma saída de recurso (WERNKE, 2007). O Quadro 4 apresenta a fórmula do PEF.

Quadro 4 – Ponto de Equilíbrio Financeiro

$\text{PEF} = \frac{\text{Custos Fixos \$} - \text{Depreciações \$} + \text{Dívidas do Período \$}}{\text{Margem de Contribuição Unit \$}}$

Fonte: Adaptado de Wernke (2007).

Para alcançar o PEF a empresa precisa vender o suficiente para cobrir seus compromissos financeiros. Há também o Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE), que



consiste em identificar a quantidade mínima que a organização precisa vender para obter o lucro desejado pelos proprietários. (WERNKE, 2007). No Quadro 5 tem-se a fórmula do PEE.

Quadro 5 – Ponto de Equilíbrio Econômico

$PEE = \frac{\text{Custos Fixos \$} + \text{Lucro Desejado \$}}{\text{Margem de Contribuição Unit \$}}$

Fonte: Adaptado de Wernke (2007).

O outro componente de custo/volume/lucro denominado Margem de Segurança (MS) representa o quanto as vendas podem cair sem haver prejuízo para a empresa. Esse indicador pode ser representado em valor, em unidade ou ainda em percentual, sendo esta ultima forma mais interessante para ser utilizada pela administração (WERNKE, 2005; BORNIA, 2010). A margem de segurança é calculada pela fórmula apresentada no Quadro 6.

Quadro 6 – Margem de Segurança

$\text{Margem de Segurança (\%)} = \frac{\text{Vendas} - \text{Ponto de Equilíbrio}}{\text{Vendas}}$
--

Fonte: Adaptado de Bornia (2010).

Esse conjunto de indicadores apresentados é necessário para determinar a influência no lucro, que são provocadas por alterações na quantidade vendidas e nos custos (BORNIA, 2010). A análise custo, volume e lucro é considerada também uma ferramenta indispensável para os gestores, pois gera diversas informações de cunho gerencial que contribuem para as empresas estarem a frente em mercados competitivos (WERNKE, 2005).

No gerenciamento de propriedades rurais é preciso atentar-se a outros fatores tais como: ambientais, como estiagens, geadas, temporais; a lei da oferta e da procura, pois a variação de preços de produtos agropecuários, tem se tornado uma grande dificuldade para os proprietários rurais, ameaçando a permanência no campo (HOFER et al., 2011).

Na exploração rural de propriedades de pequeno e médio porte é muito comum a produção de várias culturas, paralelas a produção principal, geralmente necessárias para suprir a alimentação da família. Por isso, torna-se importante controlar os custos da propriedade a fim de evitar que determinada produção lucrativa mascare o mau desempenho de outra (NEPOMUCENO, 2004).

2.3 ESTUDOS CORRELATOS

Mediante pesquisa na base de dados do Congresso Brasileiro de Custos utilizando-se como termo de pesquisa a expressão “custeio variável” foram encontrados 94 estudos, dos quais foram selecionados 12 trabalhos que tratavam da aplicação do custeio variável na agricultura, no agronegócio e/ou no ramo agroindustrial.

Ducati (1999) utilizou o custeio variável em uma avícola com o objetivo de mensurar os custos e determinar os preços de transferência para avaliar o desempenho da empresa agroindustrial avícola. O autor concluiu que todas as áreas



e setores da empresa deveriam estar envolvidos nesta metodologia. Observou, também, que além da utilização das ferramentas calculadas mediante ao uso do custeio variável a empresa deve adotar medidas de avaliação não-financeiras, que poderão proporcionar a melhoria constante.

Buarque e Miranda (2000) objetivaram combinar o método de custeio variável na cadeia produtiva avícola em Pernambuco. O método se mostrou o mais indicado para avicultura, por esta atividade apresentar diversos custos variáveis na produção. Ainda, mesclado o custeio variável com a análise da gestão estratégica de custos proporcionou a avaliação do desempenho da empresa avícola e da cadeia produtiva como um todo.

Baptistella e Vilela (2005) utilizaram o método de custeio variável para criar um sistema de custeio industrial em um laticínio produtor de leite de búfala, localizada em São Paulo. Os resultados indicaram cálculos de custo de linhas de produtos e análise de rentabilidade, evidenciaram as margens de contribuição e o lucro/perda por linha de produto.

Ducati e Bernardi (2005) demonstraram o uso do custeio variável em uma vinícola localizada no Vale do Itajaí/SC. Como resultado verificaram que a margem de contribuição unitária maior é a do Vinho Reserva, porém por apresentar período de maturação de 12 meses tem maior custo de oportunidade. Os vinhos suaves, com relação a margem de contribuição total, por sua vez, contribuem para o resultado da empresa por haver maior demanda.

Faria, Eyerkauffer e Costa (2006) identificaram e mensuraram os custos de produção de uma ovinocultura de corte em Itapiranga/SC, utilizando o método de custeio variável e o custeio por absorção. Concluíram que o resultado econômico pelos dois métodos foram iguais, porém, o método de custeio variável é mais viável para os gestores da ovinocultura de corte tomarem decisões de curto prazo.

Machado et al. (2012) aplicaram o custeio variável e o de absorção em duas fazendas de produção de leite em Granada/MG. Como resultado foi possível constatar prejuízo contábil nas propriedades analisadas em ambos os custeios. No entanto, os resultados operacionais indicados na utilização do método de custeio variável mostrou o resultado superior da Fazenda Bonfim comparada a Fazenda Serrinha. O custo com a alimentação do rebanho também foi percebido como o mais expressivo.

Gonçalves et al. (2013) buscaram avaliar se o método de custeio variável atendia as necessidades do gestor rural na tomada de decisão aplicando na Fazenda Surinan localizada no município de Fênix/PR, produtora de milho. Evidenciaram que a depreciação e a mão de obra familiar não eram consideradas pela Fazenda antes, bem como outras despesas eram apenas estimadas. Com a utilização do método foi possível tornar essas e outras informações mais estruturadas e fidedignas para que o produtor pudesse tomar decisões sobre a produção.

Schwert et al. (2013) buscaram valorar os produtos de uma propriedade rural localizada no município de Dilermando de Aguiar – RS, utilizando o método de custeio variável. Constataram que as atividades que mais geraram Margem de Contribuição Total foram a comercialização do vinho, do suco de uva e a prestação de serviços. Os autores ressaltaram que a comercialização do suco de uva deveria ser incentivada, por gerar Margem de Contribuição maior comparada aos outros produtos.



Schwert et al. (2013) utilizaram a sistemática do custeio variável em uma propriedade rural localizada no município de Dilermando de Aguiar/RS que produzia vinho e suco de uva. Ao final identificaram que ambos os produtos apresentaram Margem de Contribuição Total satisfatória para absorção dos custos fixos e que o suco de uva gerou uma Margem de Contribuição Unitária, por litro, de R\$ 5,26 superior comparada ao vinho. Porém, o vinho gerou maior resultado econômico, pois seu lucro marginal foi superior.

Fiorin, Barcellos e Vallim (2014) aplicaram o custeio variável em uma agroindústria de laticínios em Alfredo Chaves/ES, para servir de instrumento de tomada de decisão em um *mix* de produtos. Foi possível utilizar e implantar a análises CVL (custo/volume/lucro), que contribuiu para praticidade e eficiência do modelo de *mix* de produtos.

Novello et al. (2016) realizaram um estudo em uma propriedade produtora de caqui localizada no interior de Caxias do Sul/RS, com base nos métodos de custeio variável e custeio por absorção foi possível efetuar análises da apuração dos custos e do resultado encontrado. Os autores constataram que o caqui do tipo *Kyoto* gera maior margem bruta e de contribuição.

Cunha et al. (2017) analisaram, por meio do custeio variável, os resultados obtidos de uma vinícola localizada no sul de Santa Catarina. Constataram que a vinícola não alcançou o ponto de equilíbrio em 2016, necessitando reavaliar os custos de alguns produtos. Com base nos dados projetados, considerando a alteração do regime tributário de Lucro Presumido para Simples Nacional e aumento da quantidade vendida e preço de venda, a organização ainda obterá prejuízo em dois anos. Para melhorar os resultados, os gestores precisam reduzir seus custos fixos e expandir as vendas para se manterem no mercado.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nessa seção, expõe-se o enquadramento metodológico da pesquisa e os procedimentos de coleta e análise de dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Esse estudo possui abordagem qualitativa que, de acordo com Godoy (1995), preocupa-se com todos os dados da realidade, considerando-os importantes e necessários para análise, tanto as pessoas quando o ambiente devem ser examinados. Beuren et al (2006) ressaltam que a pesquisa qualitativa realiza análises mais profundas no tema estudado, sem emprego de técnicas estatísticas.

Quanto aos objetivos a pesquisa é descritiva, pois abrange obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares e processos interativos de forma direta entre o pesquisador com a situação estudada, também procura entender os fenômenos pela percepção dos participantes do estudo (GODOY, 1995). Andrade (2001) aponta como características da pesquisa descritiva a coleta de dados padronizada, realizada geralmente por meio de questionários e da observação sistemática. Gil (2002), completa que a pesquisa descritiva procura estudar as características de um grupo. Dessa forma, esse artigo buscou descrever os custos incorridos na produção de tabaco em uma propriedade localizada no município de Timbé do Sul/SC, a fim de propiciar a análise dos resultados.



Para tanto, foi realizado um estudo de caso. Segundo Yin (2005) esse tipo de procedimento, geralmente, é utilizado quando o pesquisador tem pouco controle sobre os acontecimentos e quando o foco da pesquisa se insere em um contexto contemporâneo da vida real.

Também realizou-se pesquisa documental devido a análise de documentos que ainda não tinham recebido um tratamento analítico (BEUREN et al, 2006).

3.2 PROCEDIMENTO DE COLETA E ANÁLISES DE DADOS

Os dados coletados no estudo referem-se à produção de tabaco na safra de 2017/2018. O estudo de caso foi realizado em uma pequena propriedade rural localizada em Timbé do Sul/SC. A propriedade possui área total de 7,5 hectares de extensão, sendo que aproximadamente 4,0 hectares são destinados ao plantio de tabaco, no qual ocorre a rotação de cultura com outros tipos de produtos como o milho e feijão. No período em análise foram plantados 58 mil pés de tabaco e colhidos aproximadamente 1.900 quilos por hectare.

Cabe destacar que de abril a julho de 2017 ocorreu o preparo e cultivo das sementes nos canteiros e o preparo do solo. Também, no mês de julho de 2017 foi realizado o plantio das mudas de fumo no terreno. A partir desta data até outubro de 2017 houve o cultivo das plantas. Em novembro de 2017 iniciou-se o período de colheita que encerrou em dezembro de 2017, a cura também foi realizada neste período. No período compreendido entre janeiro a março de 2018 realizou-se a classificação do tabaco para posterior venda.

A coleta de dados baseou-se nos seguintes documentos: notas de vendas e de gastos com a safra, como por exemplo, aquisição de sementes, combustível, fertilizantes e demais insumos, bem como as anotações do produtor rural. Durante o andamento da pesquisa foi realizada entrevista semiestruturada com o produtor no intuito de possibilitar a descrição de cada etapa do processo produtivo do tabaco. Visto que conhecer as etapas do processo produtivo resulta na melhor alocação e identificação dos custos. Ademais, foi preciso identificar os bens que compõe o ativo imobilizado da propriedade para possibilitar o cálculo da depreciação.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISES DOS RESULTADOS

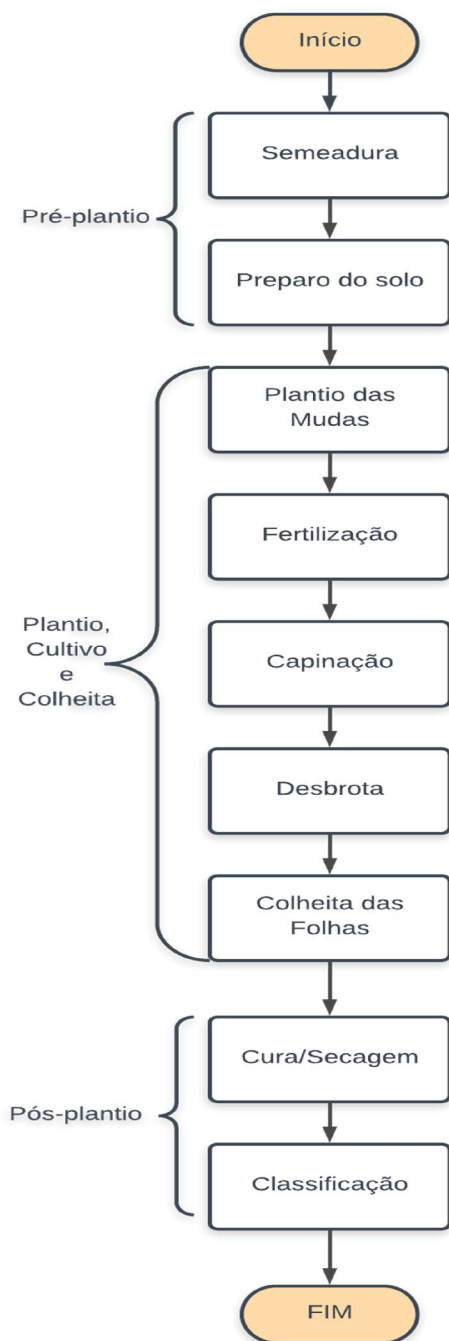
Nessa seção são descritas as etapas de cultivo do tabaco. Em seguida, apresentam-se os custos de produção da safra 2017/2018 e realiza-se a análise da lucratividade da propriedade em estudo no período investigado pelo método de custeio variável.

4.1 ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO

O processo produtivo do tabaco começa com o Pré-plantio, macro etapa que subdivide-se em Semeadura e Preparo do Solo. A segunda macro etapa é denominada de Plantio, Cultivo e Colheita, que configura-se pelo Plantio das Mudanças, da Fertilização, Capinação, Desbrota e na Colheita das Folhas. Por último, ocorre a macro etapa do Pós-plantio que abrange a fase de Cura/Secagem das folhas e a Classificação.

A Figura 1 evidencia o fluxograma do processo produtivo do tabaco.

Figura 1 – Fluxograma do Processo Produtivo do Tabaco



Fonte: Elaborado pela autora (2018).

A macro etapa do Pré-plantio ocorre no momento em que o produtor prepara as sementes e o solo para o plantio das mudas. No preparo das sementes é realizada a sementeira, processo que é preciso primeiramente preparar os canteiros, que são como piscinas com água e adubo, para posteriormente as sementes serem



colocadas nas bandejas de isopor. Os canteiros são uma espécie de túnel e devem ser confeccionados em locais que não tenha ventos fortes e de preferência longe de lugares sombrios. Esse processo de semeadura é conhecido como sistema *Float* ou *Floating*. Para tanto, faz-se uso de uma semeadeira que seleciona, em média, 1 ou 2 sementes para cada um dos espaços destinados às mudas nas bandejas.

No sistema *floating* as plantas em desenvolvimento recebem em torno de oito aplicações de pesticidas e fungicidas até atingir o ponto ideal para o plantio, entre cerca de 80 a 90 dias. Além disso, durante a fase de crescimento as plantas recebem três podas, para que seu caule se fortaleça e desenvolva folhas mais viçosas.

Concomitantemente ao desenvolvimento das mudas nos canteiros o produtor realiza a preparação do solo. Geralmente, efetua-se a aragem da terra, processo efetuado com o auxílio de um trator, que consiste em revirar o solo para que a terra fique mais solta. Após a aragem é necessário fazer os camalhões, que são elevações na terra destinadas ao plantio das mudas de tabaco. Destaca-se que no topo dos camalhões são aplicados fertilizantes e herbicidas.

Com o solo preparado e as mudas desenvolvidas, inicia-se a macro etapa Plantio, Cultivo e Colheita, com a fase do plantio das mudas de tabaco. Para tanto, utiliza-se um equipamento operado de forma manual por uma pessoa enquanto outra é responsável por depositar as plantas em uma espécie de funil direcionado ao solo para o efetivo plantio. As mudas são plantadas com distância aproximada de 50 cm de uma planta a outra.

Enquanto a planta se desenvolve no solo o produtor precisa fazer novamente aplicações de herbicidas e pesticidas para evitar que ervas daninhas e pragas prejudiquem a plantação. A próxima etapa consiste na aplicação de fertilizante chamado de salitre, que serve para fortalecer as plantas, aplicado de forma manual. Também, costuma-se realizar a etapa da capinagem, técnica que requer uso de enxada de forma manual para remover as ervas daninhas próximas às plantas.

A fase de desbrota ocorre quando a planta começa a florir, em torno de 70 a 80 dias após a plantação. Com a retirada dos brotos e das flores das plantas de tabaco as folhas ficam mais viçosas, no intuito de obter melhor classificação e maior peso do tabaco depois de curado. Após a desbrota é aplicado o herbicida antibrotante que funciona como um selante, que impede o crescimento de brotos no local onde foram retirados.

Assim que as folhas atingem o ponto de maturação elas passam para a etapa da colheita, nesta fase as folhas são colhidas e levadas até a estufa de cura.

Por fim, a macro etapa Pós-plantio inicia-se com a fase de secagem também conhecido como cura do tabaco, realizado em um estufa. A estufa de cura pode ser convencional (modelo mais antigo e pouco utilizado nos dias atuais) ou eletrônica.

Depois de curado, o tabaco é armazenado em um galpão onde é realizada a última fase denominada de classificação e também confeccionadas as manocas, que são agrupamentos de folhas da mesma classe, amarradas pelo talo de tamanho aproximado de 6 cm de diâmetro. A classificação é realizada conforme as folhas baixadeiras, semimeeiras, meeiras e ponteiras e ainda observando a coloração. Após a elaboração das manocas de tabaco, estas passam pelo processo de prensagem, para confecção dos fardos.



Ao final desse processo os fardos são levados até a empresa compradora, que irá determinar a classificação final do tabaco. Destaca-se que o gasto do transporte do tabaco até a empresa compradora é de responsabilidade do produtor rural. O Quadro 7 evidencia as principais classificações do tabaco.

Quadro 7 - Principais Classificações do Tabaco

Folhas	Classes	Coloração	Grau de Coloração		
Baixeiras	X	O	1	2	3
		R	1	2	3
Semimeeiras	C	O	1	2	3
		R	1	2	3
Meeiras	B	O	1	2	3
		R	1	2	3
Ponteiras	T	O	1	2	3
		R	1	2	3

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

As folhas baixejas são geralmente classificadas como X, em seguida são analisadas as colorações que determina tipo O para as folhas mais claras e R para folhas de coloração mais escuras; ainda há a variação da cor entre 1, 2 e 3. As folhas semimeejas usualmente são classificadas como C, também observando a cor clara e escura e o grau de coloração. As folhas meejas, por sua vez, geralmente são classificadas como B, e as folhas ponteiras classificam-se como T.

As melhores classes sempre tem combinação O1 para fumos claros e R1 para fumos mais escuros. Destaca-se que devido a qualidade do tabaco as folhas ponteiras, meejas e semimeejas costumam tem valor agregado maior, enquanto as folhas baixejas tem um preço de venda reduzido.

Ressalta-se que podem haver outras classificações além dessas por influências de alguns fatores na etapa da colheita ou na secagem. Por exemplo, colher a folha que ainda não está madura ou não esperar a folha amarelar por completo na estufa de cura pode resultar em folhas esverdeadas depois de secas, resultando em enquadramento na categoria “G”.

4.2 CUSTOS DE PRODUÇÃO

A produção de tabaco requer diversos custos, entre esses podem ser citado os seguintes: mão de obra, depreciação das máquinas e equipamentos, combustível, sementes, adubos, fertilizantes, herbicidas e demais insumos.

Observou-se que o produtor rural não considera a mão de obra própria como um custo de produção. Essa constatação vai ao encontro de Clemente et al (2012), que afirmam que na atividade agrícola é comum alguns custos serem negligenciados por não representar desembolso.

Na propriedade em estudo a mão de obra é realizada principalmente pelo próprio produtor, que necessita em algumas etapas contratar mão de obra terceirizada. Dessa forma, para estabelecer o valor da mão de obra nesse estudo considerou-se o preço praticado na região para cada tipo de trabalho.



Destaca-se que o valor da mão de obra do produtor foi classificado como fixo, pois independentemente da quantidade produzida o agricultor necessita de uma remuneração; e o valor correspondente ao trabalho terceirizado foi considerado como variável, pois é contratado em determinadas etapas produtivas de acordo com a demanda de tempo de mão de obra. Essa classificação vai ao encontro de Gonçalves et al. (2013), que afirma que a mão de obra do produtor independe da área de plantio, já a mão de obra terceirizada está diretamente ligada com a área cultivada.

Para um melhor entendimento, o Quadro 8 mostra o custo com mão de obra para cada etapa, com base no número de dias trabalhados.

Quadro 8 – Mão de Obra por etapa produtiva (valores em R\$)

Etapas		Qtde de Pessoas	Dias Trabalhados	Valor por dia	Valor do Trabalho Terceirizado /Variável	Valor do Trabalho Próprio/Fixo	Total (R\$)
Pré-plantio	Semeadura				210,00	280,00	490,00
	Plantio das sementes	2	1,5	70,00	105,00	105,00	210,00
	Manejo herbicidas	1	1	70,00	0,00	70,00	70,00
	Podas	2	1,5	70,00	105,00	105,00	210,00
	Preparo solo				300,00	210,00	510,00
	Arragem do solo	1	0,5	100,00	0,00	50,00	50,00
	Aplicação fertilizantes	2	2	80,00	160,00	160,00	320,00
	Manejo herbicida	1	1	140,00	140,00	0,00	140,00
Plantio, Cultivo e Colheita	Plantio das mudas				350,00	850,00	1.200,00
	Plantio mudas	2	5	70,00	350,00	350,00	700,00
	Manejo pesticidas	1	2	100,00	0,00	200,00	200,00
	Manejo herbicida	1	3	100,00	0,00	300,00	300,00
	Fertilização				0,00	280,00	280,00
	Aplicação fertilizantes	1	4	70,00	0,00	280,00	280,00
	Capinação				0,00	700,00	700,00
	Capinagem	1	10	70,00	0,00	700,00	700,00
	Desbrota				0,00	900,00	900,00
	Desbrota	1	5	80,00	0,00	400,00	400,00
	Manejo Veneno Antibrotante	1	5	100,00	0,00	500,00	500,00
	Colheita das folhas				8.775,00	1.350,00	10.125,00
	Colhedores	3	13,5	170,00	6.885,00	0,00	6.885,00
	Operador Máquina Grampeadora	1	13,5	140,00	1.890,00	0,00	1.890,00
	Operador trator	1	13,5	100,00	0,00	1.350,00	1.350,00
Pós-plantio	Cura/Secagem				0,00	600,00	600,00
	Operador fomalha	1	10	60,00	0,00	600,00	600,00
	Classificação				3.000,00	3.000,00	6.000,00
	Classificadores	2	60	50,00	3.000,00	3.000,00	6.000,00
TOTAL MÃO DE OBRA					12.635,00	8.170,00	20.805,00

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Observa-se que o valor da mão de obra totalizou R\$ 20.805,00 para essa safra, sendo que as etapas que apresentaram maior custo de mão de obra foram colheita das folhas, equivalente a 48,67% do total; seguida pela classificação, que

representou 28,84% desse montante. Ressalta-se que 39,27% do total de mão de obra foram classificados como custo fixo, referente ao trabalho do próprio produtor rural e 60,73% classificado como custo variável, tendo em vista a mão de obra terceirizada.

Nota-se, também, que o valor do serviço por dia sofre variação conforme a atividade. Na etapa da semeadura, o valor pago para um dia de serviço correspondeu a R\$ 70,00 para todas as tarefas. Para realizar as atividades nessa etapa foi necessária a contratação de uma pessoa para auxiliar no plantio das sementes. O manejo dos herbicidas foi realizado apenas pelo produtor, pois é uma atividade que requer menor tempo de trabalho. A poda das mudas ocorreu em três momentos e foi realizada pelo produtor e uma pessoa contratada.

No preparo do solo o produtor também contratou uma pessoa para realizar a aplicação do fertilizante adubo totalizando um gasto de R\$ 160,00. Para o manejo do herbicida houve contratação de mão de obra que totalizou um gasto de R\$ 140,00. Da mesma forma, foi necessário contratar uma pessoa na etapa do plantio das mudas no solo pelo valor de R\$ 70,00 ao dia, pois esta tarefa necessita ser realizada por duas pessoas.

Na etapa de colheita do tabaco além de requerer mais pessoas contratadas, o tempo para atividade é maior, de aproximadamente 13 dias e meio, e o valor pago por esse serviço na região é elevado, em torno de R\$ 170,00 por dia de trabalho. Foi necessário também a contratação de um operador de máquina grampeadora e/ou máquina de tecer, fatores esses que justificam o significativo valor da mão de obra nessa etapa.

O mesmo ocorreu para a fase de classificação do tabaco, na qual o produtor e uma pessoa terceirizada levaram sessenta dias para classificar, confeccionar as manocas e enfardar, que totalizou R\$ 6.000,00 nessa fase.

Outro custo fundamental para a apuração do resultado, porém geralmente não considerado pelos produtores rurais, corresponde à depreciação, pois não representa desembolso imediato (CLEMENTE et al, 2012). Para identificar esse gasto foi realizado junto ao produtor rural o levantamento dos bens, considerando a vida útil de cada item do imobilizado para definir a taxa de depreciação a ser utilizada. Por isso, foi questionado os valores pagos na aquisição e o tempo de vida útil ao proprietário. Verificou-se que o valor residual dos bens é igual à zero, pois na visão do proprietário os anos estimados de uso dos ativos é até o fim da vida útil de cada bem. Em seguida, calculou-se a depreciação referente cada item para o período em estudo, conforme evidenciado na Tabela 1.

Tabela 1 – Depreciação dos Bens

Item	Valor (R\$)	Vida Útil a.a)	Taxa (%) (a.a)	Depreciação Anual (R\$)
Fornalha Estufa Convencional	2.000,00	8	12,50%	250,00
Construção Estufa Convenc	15.000,00	20	5,00%	750,00
Aparelho Elettrico Convenc	350,00	10	10,00%	35,00
Fornalha Estufa Elétrica	3.000,00	12	8,33%	250,00
Instalações Elétricas	5.000,00	7	14,29%	714,29
Construção Estufa Elétrica	20.000,00	60	1,67%	333,33

continua....



...conclusão

Galpão grande	50.000,00	55	1,82%	909,09
Galpão pequeno	10.000,00	15	6,67%	666,67
Máquina de Tecer	500,00	8	12,50%	62,50
Máquina Grampeadora	400,00	25	4,00%	16,00
Grampos (380 un)	3.800,00	25	4,00%	152,00
Máquina Plantio	80,00	6	16,67%	13,33
Prensa	300,00	22	4,55%	13,64
Armário Defensivos	700,00	20	5,00%	35,00
Enxada	20,00	10	10,00%	2,00
Bandejas (360 un)	1.440,00	10	10,00%	144,00
Trator	17.000,00	8	12,50%	2.125,00
TOTAL DEPRECIÇÃO				6.471,85

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Nota-se que o valor da depreciação dos bens também é um custo significativo para a safra do tabaco e correspondeu a R\$ 6.471,85 no período. Destaca-se que o valor da depreciação do trator é elevado por se tratar de um item de vida útil estimada em 8 anos, uma vez que foi adquirido usado. As construções da estufa elétrica e da estufa convencional, bem como o galpão pequeno e o galpão grande tem valores representativos de depreciação por serem ativos de alto valor, porém percebe-se que a vida útil desses itens é longa.

As fomalhas das estufas também tem grande representatividade no custo com depreciação por serem itens de menor tempo de vida útil comparado às construções. Destacam-se as instalações elétricas pertencentes a estufa elétrica, que se caracterizam, segundo o produtor, como uma casa de máquinas onde localiza-se os motores e os ventiladores da estufa e a depreciação correspondeu a aproximadamente R\$ 715,00 nessa safra.

Na Tabela 2 são expostos esses valores correspondentes a safra pesquisada por etapa, com exceção da depreciação que foi alocada somente no Custo Total.



Tabela 2 – Custos por etapas de produção

	Pré-Plantio			Plantio, Cultivo e Colheita				Pós-plantio		Custos (R\$)	Custos (%)
	Semeadura	Preparo do solo	Plantio das mudas	Fertilização	Capinação	Desbrotas	Colheita das Folhas	Cura/Secagem	Classificação		
Sementes	342,88									342,88	0,77%
Turfa	240,00									240,00	0,54%
Fertilizantes	16,50	3.410,00		3.569,94						6.996,44	15,73%
Fungicidas	136,00									136,00	0,31%
Pesticidas	113,50		80,00							193,50	0,44%
Herbicidas		500,00	750,00			480,00				1.730,00	3,89%
Mão de Obra	490,00	510,00	1.200,00	280,00	700,00	900,00	10.125,00	600,00	6.000,00	20.805,00	46,78%
Combustíveis		62,00					310,00			372,00	0,84%
Lenha								4.800,00		4.800,00	10,79%
Energia								1.998,76		1.998,76	4,49%
Embalagem									114,00	114,00	0,26%
Terceiros		270,00								270,00	0,61%
Depreciação										6.471,85	14,55%
Custos (R\$)	1.338,88	4.752,00	2.030,00	3.849,94	700,00	1.380,00	10.435,00	7.398,76	6.114,00	44.470,43	100,00%
Custos (%)	3,01%	10,69%	4,56%	8,66%	1,57%	3,10%	23,47%	16,64%	13,75%	100,00%	
Macro Etapa	13,70%				41,36%			30,39%			

Fonte: Elaborado pela autora (2018).



Percebe-se que os custos da safra em estudo totalizaram R\$ 44.470,43. A mão de obra representou 46,78% deste total, seguido pelo gasto dos fertilizantes (15,73%), da depreciação (14,55%) e da lenha (10,79%).

Ao analisar os custos por etapas, nota-se que a colheita das folhas representou 23,47% dos custos da safra, sendo que nessa etapa houve gastos de mão de obra mais expressiva e maior tempo de trabalho, além do elevado valor pago ao dia pela mão de obra terceirizada. Outras etapas significativas foram a cura/secagem por ter gastos expressivos de lenha e energia, representando 16,64% do total; a classificação (13,75%), pois há um grande gasto de mão de obra, justificado por ser uma etapa que levou 60 dias de trabalho de duas pessoas, como já destacado anteriormente; e, preparo do solo por ter altos gastos com fertilizantes, que representou 10,69% do total.

Analisando as macro etapas verificou-se que Plantio, Cultivo e Colheita tem maior representatividade por englobar os gastos expressivos de mão de obra da etapa da colheita.

4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após elencados os custos da safra realizou-se a análise custo-volume-lucro da propriedade empregando o custeio variável.

A Tabela 3 traz as receitas auferidas pela venda do tabaco da safra de 2017/2018 por classe do produto, obtidas conforme as notas de vendas do produtor rural.

Tabela 3 – Receitas por Classes do Tabaco

CLASSIFICAÇÃO	ARROBAS	KG	V. UNIT. POR KG	TOTAL
BO1	94,44	1.416,6	11,79	16.695,47
TO1	11,69	175,4	11,07	1.941,87
CO1	70,34	1.055,1	10,56	11.138,68
BR1	53,39	800,8	9,16	7.332,44
CO2	40,23	603,4	9,11	5.497,26
TR1	7,49	112,4	8,69	976,76
XO2	18,48	277,2	7,76	2.151,07
CO3	6,65	99,7	7,30	727,81
CR1	35,55	533,2	7,23	3.853,97
XR1	2,96	44,4	6,78	301,03
BR2	7,17	107,5	6,70	720,25
XO3	5,92	88,8	6,23	553,22
CR2	43,46	651,9	5,14	3.350,77
XR2	16,83	252,5	4,19	1.057,98
TR3	11,14	167,1	3,43	573,77
CR3	2,89	43,3	3,30	142,89
XR3	58,25	873,8	2,47	2.158,29
G3	19,58	293,7	1,02	299,57
TOTAL	506,45	7.596,8		59.473,10

Fonte: Elaborada pela autora (2018).

Percebe-se que o produtor vendeu cerca de 94 arrobas da classe BO1, totalizando R\$ 16.695,47; e, 70 arrobas de CO1 perfazendo o total de R\$ 11.138,68. Essas classificações representam 46,80% das vendas totais, pois apresentaram maior valor agregado devido a qualidade. Porém, foram classificadas 58 arrobas de XR3 e 43 arrobas de CR2, que possuem preço de venda relativamente baixo, prejudicando a média geral do preço de venda

O Quadro 9 apresenta o cálculo do preço médio de vendas por arroba e por quilo.

Quadro 9 – Preço Médio por Arroba e por Quilo

Preço Médio	Receita Total	
	Arrobas ou Quilos Vendidos	
Preço Médio por Arroba	59.473,10	117,43
	506,45	
Preço Médio por Quilo	59.473,10	7,83
	7.596,80	

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Percebe-se que o preço de venda apresentou variação de R\$ 1,02 a R\$ 11,79 e o faturamento do período refletiu em um preço médio de venda de R\$ 7,83 por quilo. Esse valor poderia ter sido mais elevado se a classificação do fumo tivesse alcançado melhor qualidade na análise das empresas compradoras.

Com base no faturamento obtido e nos custos identificados na safra 2017/2018 elaborou-se a Demonstração do Resultado pelo Custeio Variável conforme mostra a Tabela 4.

Tabela 4 – Demonstração de Resultado Safra 2017/2018

DR	R\$	%
Receita Bruta	59.473,10	100%
<i>(-) Funrural (1,5%) - INSS Produtor</i>	<i>892,10</i>	<i>1,50%</i>
(=) Receita Líquida	58.581,00	98,50%
<i>(-) Custos Variáveis</i>	<i>29.828,58</i>	<i>50,15%</i>
Sementes	342,88	0,58%
Turfa	240,00	0,40%
Fertilizantes	6.996,44	11,76%
Fungicidas	136,00	0,23%
Pesticidas	193,50	0,33%
Herbicidas	1.730,00	2,91%
Mão de Obra Variável	12.635,00	21,24%
Combustível	372,00	0,63%
		continua...



...conclusão

Lenha	4.800,00	8,07%
Energia	1.998,76	3,36%
Embalagem	114,00	0,19%
Serviços de Terceiros	270,00	0,45%
(-) Despesas Variáveis	858,19	1,44%
Frete	858,19	1,44%
(=) Margem de Contribuição	27.894,23	46,90%
(-) Custos Fixos	14.641,85	24,62%
Mão de Obra Fixa	8.170,00	13,74%
Depreciação	6.471,85	10,88%
(-) Despesas Fixas	3.125,00	5,25%
Pró-labore	3.125,00	5,25%
(=) Lucro do Período	10.127,38	17,03%

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Verifica-se que sobre a Receita Bruta tem-se a incidência do Funrural equivalente a 1,5%. A Margem de Contribuição obtida após a diminuição dos custos e despesas variáveis correspondeu a 46,90% na safra. Destaca-se que a única despesa variável é o frete pago pelo produtor para levar o tabaco até as empresas compradoras. O valor desse frete varia de empresa para a empresa, mas ambas cobram com base no peso da carga.

O lucro é equivalente a 17,03% da receita bruta e foi obtido após a dedução dos custos e despesas fixas. Segundo o produtor este lucro poderia ter sido melhor caso a produção tivesse rendido mais em peso e qualidade, por determinados fatores o resultado da safra não foi conforme esperado, as empresas compradoras não classificaram o tabaco de acordo com o que ele entendia ser justo, fator que contribuiu para o resultado alcançado.

Destaca-se que o Pró-labore foi calculado com base nos valores do salário mínimo referente ao ano de 2017 e 2018. Logo, no ano de 2017 foram 9 meses com base de referência no valor correspondente a R\$ 937,00 e no ano de 2018 foram 3 meses considerando R\$ 954,00. Dessa forma, os gastos de salário do produtor totalizaram R\$ 11.295,00, sendo que os custos com mão de obra fixa totalizaram R\$ 8.170,00 desse montante e a diferença foi alocada como Pró-labore em despesas fixas. Tal valor representa as despesas com deslocamento do produtor para comprar insumos e administração da propriedade.

Destaca-se que a propriedade em estudo não possui gasto com Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, pois conforme a Lei nº 9.393/96, Art. 2º quando a propriedade for uma pequena gleba rural explorada somente pela família e o proprietário não possua outros imóveis o imposto não incide.

Como o produtor de tabaco fica a mercê do valor determinado pelo mercado comprador, uma forma de aumentar seus lucros seria reduzir os gastos fixos da safra que corresponderam a 29,87% da receita total. Porém, como estes custos são representados pela depreciação e a mão de obra do próprio produtor não é possível reduzi-los. Uma alternativa seria modernizar o processo produtivo com novas tecnologias. Contudo, o produtor não possui recursos financeiros para este investimento no momento.



Para calcular o Ponto de Equilíbrio foi utilizado o índice da Margem de Contribuição de 46,90%. A Tabela 5 apresenta o cálculo do PEC.

Tabela 5 – Ponto de Equilíbrio

Ponto de Equilíbrio Contábil	
Custos e Despesas Fixos	17.766,85
(/) Índice da Margem de Contribuição	0,4690
(=) Ponto de Equilíbrio Contábil	37.880,57

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Nota-se que o produtor precisaria obter um faturamento de R\$ 37.880,57 para não incorrer em lucro nem prejuízo. Com as vendas da safra foi possível cobrir todos os gastos.

O Ponto de Equilíbrio Financeiro é exposto na Tabela 6.

Tabela 6 – Ponto de Equilíbrio Financeiro

Ponto de Equilíbrio Financeiro	
Custos e Despesas Fixos	17.766,85
(-) Depreciações	6.471,85
(+) Dívidas do Período	0,00
(/) Índice da Margem de Contribuição	0,4690
(=) Ponto de Equilíbrio Financeiro	24.081,99

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

O Ponto de Equilíbrio Financeiro demonstra o valor de receita capaz de cobrir os gastos desembolsáveis, para tanto subtraiu-se a depreciação do período. O valor encontrado foi de R\$ 24.081,99. Sem o custo da depreciação o faturamento necessário a ser obtido pelo produtor diminui.

Na Tabela 7 tem-se o cálculo do Ponto de Equilíbrio Econômico.

Tabela 7 – Ponto de Equilíbrio Econômico

Ponto Equilíbrio Econômico	
Custos e Despesas Fixos	17.766,85
(+) Lucro Desejado	30.000,00
(/) Índice da Margem de Contribuição	0,4690
(=) Ponto Equilíbrio Econômico	101.843,36

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Com o cálculo do Ponto de Equilíbrio Econômico foi possível demonstrar ao produtor que para alcançar o lucro almejado de R\$ 30.000,00 é necessário obter uma receita de R\$ 101.843,36, não obtida nessa safra.

Na Tabela 8 tem-se a Margem de Segurança.

**Tabela 8 – Margem de Segurança**

Margem de Segurança	
Vendas	59.473,10
(-) PEC	37.880,57
(=) Margem de Segurança	21.592,53

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

Diminuindo o valor das Vendas Realizadas do Ponto de Equilíbrio Contábil encontra-se a Margem de Segurança. Este valor pode ser entendido como uma folga financeira, representando o quanto as vendas podem cair sem haver prejuízo. Na propriedade em estudo o valor encontrado foi de R\$ 21.592,53 que representa 36,31% da receita total na safra de 2017/2018.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A gestão de custo é um importante instrumento para planejamento e controle, bem como para busca da redução de custos nas organizações, sendo que nos empreendimentos agrícolas não é diferente. Para as propriedades de tabaco, conhecer e analisar os custos pode contribuir para reduzi-los e assim visar maior lucro, já que o preço do tabaco é determinado pelo mercado.

Com a realização desse estudo verificou-se que o cultivo do tabaco requer 3 macro etapas, a saber: a) Pré-plantio; b) Plantio, Cultivo e Colheita; e, c) Pós-plantio. A primeira macro etapa caracteriza-se pelas fases da sementeira e preparo do solo; a segunda é composta pelo plantio das mudas, fertilização, capinação, desbrota e colheita das folhas; e, a terceira e última macro etapa inclui a secagem/cura das folhas e a classificação do tabaco.

Quanto aos custos identificados no cultivo do tabaco a mão de obra é o mais representativo em relação ao custo total, correspondente a 46,78% do total dos custos. A etapa da colheita foi a que apresentou maior valor de mão de obra em função do valor pago na região para essa atividade, seguida pela fase da classificação que necessitou cerca de 60 dias para ser finalizada.

Em relação à lucratividade da produção de tabaco da safra estudada, verificou-se que o lucro alcançado foi de R\$ 10.127,38, que representa 17,03% da receita bruta de vendas. A margem de contribuição por sua vez representou 46,90% da receita total, com o montante de R\$ 27.894,23, sendo este o valor restante para quitar os custos e despesas fixas e obter o lucro da safra. O Ponto de Equilíbrio Contábil encontrado da safra foi de R\$ 37.880,57, valor capaz de cobrir todos os custos, porém não gera nenhum lucro. A diferença da Receita total com o PEC corresponde a Margem de Segurança no montante de R\$ 21.592,53 que seria a folga financeira da safra estudada. Um outro gasto que o produtor nunca considerou na apuração de resultados foi a depreciação dos equipamentos e construções, utilizada para cálculo do PEF que representou o valor de R\$ 24.081,99. O PEE não foi alcançado, pois para isso as vendas deveriam totalizar no mínimo R\$ 101.843,36, para trazer o lucro esperado.

O estudo realizado possibilitou o conhecimento dos custos e despesas da produção de tabaco por etapas, com isto foi possível averiguar as etapas da produção que possuem maiores gastos e também considerar a mão de obra do produtor como um custo efetivo, já que o mesmo a desconsiderava. Também foram



identificados os custos referentes a depreciação, gasto este nunca considerado antes pelo produtor, mas que representou 14,55% do total dos custos.

Notou-se a partir da análise custo-volume-lucro que o cultivo do tabaco nessa safra obteve baixa lucratividade, cerca de 17,03% da venda total, mas ainda assim foi suficiente para cobrir todos os gastos da safra 2017/2018, com margem de segurança relativamente alta de R\$ 21.592,53.

Percebeu-se que o produtor não consegue reduzir seus custos fixos, pois o que compõem os custos fixos da safra são a mão de obra do próprio produtor e a depreciação, sendo assim investir em tecnologias e modernização do processo produtivo seria uma alternativa, porém o produtor não possui recursos financeiros no momento.

Conclui-se que o uso da gestão de custos nas propriedades agrícolas é extremamente importante para obter melhores resultados, tendo em vista que esse tipo de atividade apresenta especificidades que não podem ser controladas pelo produtor, como preço de mercado, fatores climáticos e qualidade do produto.

O estudo realizado apresentou algumas limitações tais como: o valor da mão de obra do produtor que foi estimado pelo preço pago na região; a depreciação que foi calculada com base nos valores e tempos de vida útil repassados pelo produtor; e, a análise dos resultados de um período, sendo que em algumas safras podem ocorrer outros gastos na lavoura.

Sugere-se para futuras pesquisas ampliar a análise dos gastos para outras safras, tendo em vista que, por exemplo, o preparo do solo requer reposição de nutrientes em determinados períodos incorrendo em outros gastos e também podem ocorrer gastos com a manutenção dos equipamentos da propriedade. Também pode-se analisar a possibilidade de aumento da produção caso o produtor decida atingir o Ponto de Equilíbrio Econômico.



REFERÊNCIAS

ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. In: **Contexto** - v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012. Disponível em: <<http://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/33487>> Acesso em: 22 abr. 2018.

ANDRADE, Maria Margarida de Andrade. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 5ª ed. São Paulo: Atlas. 174 p. ISBN 85-224-2965-0.

AFUBRA. **Fumicultura no Brasil**. 2018. Disponível em: <<https://afubra.com.br/fumicultura-brasil.html>> Acesso em: 06 mar. 2018.

AFUBRA. **Perfil do fumicultor**. 2018. Disponível em: <<https://afubra.com.br/perfil-fumicultor.html>> Acesso em: 06 mar. 2018.

BAPTISTELLA, Ana Maria Missiato; VILELA, Dirley Lemos. Método de Custeio Direto ou Variável aplicado em Laticínio de Derivados do Leite de Búfala: Desenvolvimento do Modelo e Apresentação de Resultados. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2005. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/1925/1925>> Acesso em: 24 mai. 2018.

BRASIL. LEI Nº 9.393, DE 19 DE DEZEMBRO DE 1996. **Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9393.htm> Acesso em: 10 dez. 2018.

BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, André Andrade; RAUPP, Fabiano Maury; SOUSA, Marco Aurélio Batista de; COLAUTO, Romualdo Douglas; PORTON, Rosimere Alves de Bona. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. 195 p. ISBN 978-85-224-4391-8.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. 214 p. ISBN 978-85-224-5958-2.

BUARQUE, Rejane Cristina Sarmiento; MIRANDA, Luiz Carlos. Identificação de um Método de Custeio para Apoio Gerencial da Cadeia Produtiva Avícola em Pernambuco com Ênfase na Margem de Contribuição e na Gestão Estratégica de Custos. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2000. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3110/3110>> Acesso em: 24 mai. 2018.

CALLADO, Aldo Leonardo Cunha; ALMEIDA, Moisés Araújo. Perfil dos artigos sobre custos no agronegócio publicados nos anais do Congresso Brasileiro de Custos. In: **Custos e @gronegócio on line** – v.1, n.1 – Jan/Jun 2005. Disponível em <https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/18493949/perfil_de_publicacoes.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1523811262&Sign>



ature=5s%2F6LiYS7Db26w0%2BISEQZMXfiV8%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DPerfil_dos_artigos_sobre_custos_no_agron.pdf > Acesso em: 11 abr. 2018

CALLADO, Antônio André Cunha; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. Custos: um desafio para a gestão no agronegócio. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 1999. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/960/960>> Acesso em: 03 mar. 2018.

CLEMENTE, Ademir; TAFFAREL, Marinês; SOUZA, Alceu; BELEDELI, Andrea Marcinek. Percepção dos custos, resultados e vantagens do cultivo de tabaco no centro-sul paranaense. In: **Custos e @gronegócio on line** – v.8, n.4 – Out/Dez 2012. Disponível em <<http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero4v8/Tabaco.pdf>> Acesso em: 03 mar. 2018.

COLAURO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria; ROCHA, Welington. O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimentos no desenvolvimento de novos produtos. In: **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos. São Paulo**, v. 1, n. 2, p. 33-42, 2004. Disponível em: <https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/31005366/22.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1524680630&Signature=69KVrCEiOI G%2FvNy3V3gKDObw5bw%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DO_custeio_variavel_eo_custeio-alvo_como.pdf> Acesso em: 22 abr. 2018.

CUNHA, Patricia Mendes; MONTEIRO, Januário José; CASTANHA, Eduardo Tramontin; MENEGALI, Manoel Vilsonei; VIEIRA, Adriana Carvalho Pinto; CITTADIN, Andréia. O uso do custeio variável para gestão de uma vinícola Catarinense. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2017. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4376/4376>> Acesso em: 24 mai. 2018.

DE FARIA, Ana Cristina; EYERKAUFER, Marino Luiz; COSTA, Adilson. Métodos de custeio por absorção e variável na ovinocultura de corte: estudo de caso em uma cabanha. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2006. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1731/1731>> Acesso em: 24 mai. 2018.

DUCATI, Erves. A avaliação de desempenho em uma empresa agroindustrial do ramo avícola. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 1999. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3197/3197>> Acesso em: 24 mai. 2018.

DUCATI, Erves; BERNARDI, Vagner. O uso do custeio variável em uma indústria vinícola. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2005. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1894/1894>> Acesso em: 24 mai. 2018.



DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. 394 p. ISBN 85-224-3324-0.

FIORIN, Ivone; BARCELLOS, Sabrina Sobrinho; VALLIM, Carlos Roberto. Gestão de custos através da análise CVL: Um estudo de caso em uma agroindústria de laticínios. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2014. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/3756/3757>> Acesso em: 24 mai. 2018.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p. ISBN 85-224-3169-8.

GODOY, Arilda Schmidt. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. In: **Revista de administração de empresas**, v. 35, n. 2, p. 57-63, Mar./Abr. 1995. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v35n2/a08v35n2.pdf>> Acesso em: 28 abri. 2018.

GONÇALVES, Marguit Neumann; OLIVEIRA, Neuza Corte de; BAQUETA, Aline Caroline Casado; RIBEIRO, Roberto Rivelino Martins; MATTIELLO, Kerla. Aplicação do custeio variável para o processo de tomada de decisão na produção agrícola: o caso da Fazenda Surinan. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2013. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/14/14>> Acesso em: 24 mai. 2018.

HOFER, Elza; PACHECO, Vicente; SOUZA, Alceu; PROTIL, Roberto Max. A relevância do controle contábil para o desenvolvimento do agronegócio em pequenas e médias propriedades rurais. In: **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 3, n. 1, p. 27-42, Jan/Abr 2011. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/21490/14140>> Acesso em: 28 abr. 2018.

MACHADO, Otavia Helena; SOUZA, Fabricio Afonso de; COSTA, Monica de Oliveira; MARIANO, Farana de Oliveira. Análise de custos e rentabilidade da produção de leite: um estudo em propriedades de Granada-Minas Gerais. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2012. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/212/212>> Acesso em: 24 mai. 2018.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10ª ed. – São Paulo: Atlas, 2010. 370 p. ISBN 978-85-224-5940-7.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 2ª ed. – São Paulo: Pearce Prentice Hall, 2007. 208 p. ISBN 85-7605-086-2.

NEPOMUCENO, Fernando. **Contabilidade rural e seus custos de produção**. 1ª ed. São Paulo: Thomson, 2004. 308 p. ISBN 85-7647-026-8.



NOVELLO, Anelise; MARCHI, Nilton de; ECKERT, Alex; MECCA, Marlei Salete. Custos na fruticultura familiar: estudo de caso em uma propriedade gaúcha produtora de caqui. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2016. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4121/4122>> Acesso em: 24 mai. 2018.

PROCÓPIO, Adriana Maria. Organização Contábil-Administrativa dos Produtores Rurais na Região de Ribeirão Preto. In: MARION, José Carlos. **Contabilidade e controladoria em agribusiness**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 1996. cap.01, p.19-29.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e Análise de Custos**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2011. 249 p. ISBN 978-85-224-6203-2.

SCHWERT, Lázaro Davi; CRUZ, Verônica Rosa Lucion da; ROSSATO, Marivane Vestena; FREITAS, Luiz Antonio de; KESSELER, Nilmar Sandro; GUSE, Jaqueline Carla. Apuração de custos em uma propriedade rural do município de Dilermando de Aguiar/RS. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2013. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/15/15>> Acesso em: 24 mai. 2018.

SCHWERT, Lázaro Davi; CRUZ, Verônica Rosa Lucion da; ROSSATO, Marivane Vestena; GUSE, Jaqueline Carla; FREITAS, Luiz Antonio de; KESSELER, Nilmar Sandro. Apuração de custos: uma análise em uma propriedade rural produtora de vinho e suco de uva. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2013. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/16/16>> Acesso em: 24 mai. 2018.

STARK, José Antônio. **Contabilidade de Custos**. 1ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 378 p. ISBN 978-85-7605-118-3.

SINDITABACO. **Perfis do produtor e da indústria**. 2018. Disponível em: <<http://www.sinditabaco.com.br/sobre-o-setor/perfis-do-produtor-e-da-industria/>> Acesso em: 06 mar. 2018.

SINDITABACO. **Sexto produto do agronegócio brasileiro, tabaco é exportado para 90 países**. In: SindTabacoNews. 2017. Tiragem 3.700 exemplares. Disponível em: <<http://www.sinditabaco.com.br/site/wpcontent/uploads/2017/05/SINDIfolderppp27A4.pdf>> Acesso em: 03 mar. 2018.

SOUZA CRUZ. **Nosso Mercado**: Importância Global. 2018. Disponível em <http://www.souzacruz.com.br/group/sites/SOU_AG6LVH.nsf/vwPagesWebLive/DO9YDBC9?opendocument> Acesso em: 03 mar. 2018.

WERNKE, Rodney. **Análise de Custos e Preços de Venda**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 200 p. ISBN 978-85-02-05191-1.